

### *Tätigkeit im Aufsichtsrat einer Genossenschaftsbank nicht umsatzsteuerfrei*

#### *Bundesfinanzhof Urteil vom 20.08.2009, V R 32/08*

#### **Tatbestand**

Die Beteiligten streiten über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist hauptberuflich als Versicherungskaufmann selbständig tätig. In dieser Funktion führte er in den Streitjahren (1997 bis 2001) steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze in einer Größenordnung von rd. 208 000 DM bis 248 000 DM aus. Daneben war der Kläger Aufsichtsratsmitglied der Volksbank X e.G. (X). Für die Tätigkeit im Aufsichtsrat der X - nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) ca. vier Sitzungen pro Jahr - erhielt der Kläger in den Streitjahren folgende Bruttovergütungen:

1997	4000 DM
1998	4800 DM
1999	5200 DM
2000	5950 DM
2001	4323 DM

Diese Vergütungen behandelte der Kläger als steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 26 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -FA-) folgte dem zunächst in den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung) stehenden Umsatzsteuerbescheiden für die Streitjahre. Im Rahmen der abschließenden Prüfung dieser Umsatzsteuerbescheide behandelte das FA die Aufsichtsratsvergütungen als Entgelt für dem Regelsteuersatz unterliegende steuerpflichtige Leistungen des Klägers und erließ am 12. September 2002 (Umsatzsteuer 1997) und am 16. September 2002 (Umsatzsteuer 1998 bis 2001) entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide. Der Einspruch blieb in dem hier streitigen Umfang ohne Erfolg.

Das FG wies die Klage mit seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2008, 2004 veröffentlichten Urteil ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, das FA habe zu Recht die Leistungen des Klägers als Aufsichtsratsmitglied der X als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Der Kläger habe durch seine Aufsichtsrats-tätigkeit für X sonstige Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbracht. Die Aufsichtsrats-tätigkeit stelle eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG dar. Dies folge u.a. aus § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG, der hinsichtlich der Frage des Ortes der sonstigen Leistungen auch die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied ausdrücklich zu den sonstigen Leistungen zähle. Die Tätigkeit des Klägers als Aufsichtsratsmitglied der X sei nicht von der Umsatzsteuer befreit. Insbesondere seien die Voraussetzungen des § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG nicht erfüllt, denn der Kläger sei nicht ehrenamtlich für X tätig gewesen. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG scheitere schon daran, dass es sich bei X um keine juristische Person des öffentlichen Rechts handele. Auch die Voraussetzungen des § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG seien nicht erfüllt, weil der Kläger mit seiner Tätigkeit für eine reine Erwerbsgesellschaft nicht ehrenamtlich tätig gewesen sei. Zwar seien Volksbanken, wie hier X, genossenschaftlich strukturierte Unternehmen i.S. des § 1 des Genossenschaftsgesetzes (GenG).

Das Bild der Genossenschaftsbanken habe sich aber im Laufe der Zeit verändert. Heute seien sie als reine Marktgenossenschaften für ihre Mitglieder nur ein Partner unter mehreren möglichen. Sie ständen in einem Wettbewerb mit anderen Kreditinstituten und unterlägen den gleichen, kostenintensiven bankaufsichtlichen Bestimmungen wie alle anderen Institute. Neben das reine Mitgliedergeschäft sei in zunehmendem Maße auch das Kreditgeschäft für Nichtmitglieder der Genossenschaften getreten. Deshalb handle es sich auch bei den Volksbanken um Erwerbsgesellschaften. Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts. Das Urteil des FG verletze § 1 Abs. 1 UStG, weil kein Leistungsaustausch vorliege. Den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 7. Mai 1981 V R 47/76 (BFHE 133, 133, BStBl II 1981, 495) und vom 30. Januar 1997 V R

133/93 (BFHE 182, 413, BStBl II 1997, 335) zufolge erfordere ein Leistungsaustausch eine zum Zweck der Entgeltzielung erbrachte Leistung. Daran fehle es, weil weder er, der Kläger, noch andere Mitglieder des Aufsichtsrats der X sich bei der Annahme des Amtes von der Aussicht einer Gegenleistung hätten leiten lassen.

Darüber hinaus sei § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG verletzt, weil mangels Entgelt keine unternehmerische Betätigung i.S. von § 2 Abs. 1 UStG vorliege. Die Unternehmereigenschaft könne hinsichtlich der Aufsichtsrats Tätigkeit nicht aus seiner Tätigkeit als Versicherungskaufmann und Hausverwalter abgeleitet werden. Aus der Erwähnung der Aufsichtsrats Tätigkeit in § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG lasse sich für deren umsatzsteuerrechtliche Beurteilung als selbständig oder nicht selbständig nichts herleiten, weil diese Vorschrift allein der Bestimmung des Leistungsortes diene. Das FG-Urteil verletze schließlich § 4 Nr. 26 UStG, weil er, der Kläger, mit seiner Aufsichtsrats Tätigkeit für eine eingetragene Genossenschaft ehrenamtlich i.S. von § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG tätig gewesen sei. Das ergebe sich auch aus den beiden Urteilen des BFH vom 27. Juli 1972 V R 33/72 (BFHE 106, 479, BStBl II 1972, 844) und vom 4. Mai 1994 XI R 86/92 (BFHE 174, 573, BStBl II 1994, 773).

Zu den ehrenamtlichen Tätigkeiten gehöre auch die Tätigkeit im Aufsichtsrat einer Genossenschaft, weil sie nach ihrem Grundgedanken, ihrer rechtlichen Konzeption und dem tatsächlichen Geschäftsgebaren eine Selbsthilfeeinrichtung sei. Darauf, ob sich das Erscheinungsbild der Genossenschaftsbanken im Laufe der Jahre verändert habe, komme es - entgegen der Ansicht des FG - nicht an. Eine Genossenschaft bleibe eine Selbsthilfeeinrichtung, solange sie die Rechtsform beibehalte und die gesetzlichen Normen des GenG beachte. Das ergebe sich auch aus dem Urteil des BFH in BFHE 174, 573, BStBl II 1994, 773, das auf die Entscheidungsgründe des Urteils in BFHE 106, 479, BStBl II 1972, 844 zurückgreife, ohne auf etwaige Veränderungen im Erscheinungsbild von Genossenschaftsbanken abzustellen.

Das Urteil des FG beruhe im Übrigen auf einer mangelhaften Sachverhaltsaufklärung. Das FG habe es pflichtwidrig versäumt, die genossenschaftsrechtlichen Besonderheiten von Aufsichtsratsmitgliedern in Genossenschaften zu analysieren, insbesondere das Verfahren und die von der Genossenschaft aufgestellten Kriterien zur Auswahl von Aufsichtsratsmitgliedern. Diese Analyse sei notwendig, um den Gegensatz zum Bereich der Kapitalgesellschaften zu erkennen.

Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide in der Form der Einspruchsentscheidung vom 1. Dezember 2003 wie folgt herabzusetzen: Die Umsatzsteuer 1997 um 266,38 EUR, die Umsatzsteuer für 1998 um 327,59 EUR, die Umsatzsteuer 1999 um 364,04 EUR, die Umsatzsteuer für 2000 um 207,73 EUR und die Umsatzsteuer für 2001 um 304,83 EUR. Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen. Es verteidigt die Vorentscheidung.

### Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet; sie ist deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Das FG hat die Tätigkeit des Klägers im Aufsichtsrat der X zu Recht als steuerpflichtig behandelt. Diese Umsätze des Klägers sind nicht gemäß § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG von der Umsatzsteuer befreit.

1. Der Kläger hat, entgegen seiner Auffassung, durch seine Aufsichtsrats Tätigkeit als Unternehmer sonstige Leistungen gegen Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgeführt.

a) Die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied erfolgt selbständig i.S. des § 2 Abs. 1 UStG (BFH-Urteile vom 27. Juli 1972 V R 136/71, BFHE 106, 389, BStBl II 1972, 810; vom 2. Oktober 1986 V R 68/78, BFHE 147, 544, BStBl II 1987, 42); sie wird auch nachhaltig ausgeübt.

b) Der Kläger hat auch gegen Entgelt, also im Rahmen eines Leistungsaustausches gehandelt. Zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Der unmittelbare Zusammenhang muss sich dabei aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergeben, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften - EuGH - vom 21. März 2002 Rs. C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, Slg. 2002, I-3293, BFH/NV Beilage 2002, 95 Rdnr. 39; BFH-Urteile vom 19. Februar 2004 V R 10/03, BFHE 205, 495, BStBl II 2004, 675; vom 6. Mai 2004 V R 40/02, BFHE 205, 535, BStBl II 2004, 854).

Steuerbar sind danach auch Leistungen, die gegen Gewährung von Aufwendungsersatz erfolgen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1. Februar 2007 V R 69/05, BFH/NV 2007, 1205, und vom 18. März 2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798).

Entgegen der Auffassung des Klägers kommt es für das Vorliegen eines Leistungsaustausches nicht auf eine finale Verknüpfung von Leistung und Entgelt an (BFH-Urteil vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, m.w.N.).

2. Die Aufsichtsrats Tätigkeit des Klägers ist nicht i.S. des § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG steuerfrei. Gemäß § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG ist die ehrenamtliche Tätigkeit steuerfrei, wenn das Entgelt für diese Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht. Die Tätigkeit im Aufsichtsrat einer Volksbank ist keine ehrenamtliche Tätigkeit. Die Frage, ob die dem Kläger zugeflossenen Entgelte nur als Auslagenersatz und als eine angemessene Entschädigung für Zeitversäumnis angesehen werden könnten, braucht der Senat deshalb nicht zu entscheiden.

a) Zu den ehrenamtlichen Tätigkeiten gehören alle Tätigkeiten,

- die in einem anderen Gesetz als dem UStG ausdrücklich als solche genannt werden,

- die man im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicherweise als ehrenamtlich bezeichnet (BFH-Urteil in BFHE 106, 479, BStBl II 1972, 844) oder

- die vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst werden (BFH-Urteile vom 14. Mai 2008 XI R 70/07, BFHE 221, 517, BStBl II 2008, 912; vom 16. Dezember 1987 X R 7/82, BFHE 152, 182, BStBl II 1988, 384; in BFHE 174, 573, BStBl II 1994, 773).

b) Die Tätigkeit im Aufsichtsrat einer Volksbank wird in keinem Gesetz als ehrenamtlich bezeichnet. Insbesondere das GenG enthält keine entsprechende Regelung.

c) Es ist auch nicht erkennbar, dass diese Tätigkeit im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicherweise als ehrenamtlich bezeichnet wird (Änderung der Rechtsprechung; anders noch BFH-Urteil in BFHE 106, 479, BStBl II 1972, 844). Das FG hat insoweit zu Recht festgestellt, dass die Volksbanken heute im Wettbewerb mit anderen Geschäftsbanken stehen. Es ist deshalb nicht ersichtlich, dass der allgemeine Sprachgebrauch zwischen der Aufsichtsrats­tätigkeit für eine Volksbank und derselben Tätigkeit für eine sonstige Geschäftsbank unterscheidet und die erstgenannte als ehrenamtlich ansieht.

d) Die Tätigkeit des Klägers wird auch nicht vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst. Dieser setzt das Fehlen eines eigennütigen Erwerbsstrebens, die fehlende Hauptberuflichkeit und den Einsatz für eine fremdnützig bestimmte Einrichtung voraus (BFH-Urteile in BFHE 221, 517, BStBl II 2008, 912; in BFHE 152, 182, BStBl II 1988, 384; in BFHE 174, 573, BStBl II 1994, 773). Jedenfalls handelt es sich bei der X nicht um eine fremdnützig bestimmte Einrichtung.

e) Dieses Ergebnis wird durch gemeinschaftsrechtliche Erwägungen bestätigt. Die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG), die der Senat in seinem Urteil in BFHE 106, 479, BStBl II 1972, 844 noch nicht berücksichtigen konnte, sieht keine Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten vor. Damit ist fraglich, ob § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG im Einklang mit der Richtlinie 77/388/EWG steht. Nach einer Protokollerklärung zu Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG steht es den Mitgliedstaaten zwar frei, ehrenamtliche Leistungen von der Steuer zu befreien. Ob das zur Beibehaltung der Befreiung in § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG berechtigt, ist aber fraglich und in der Literatur umstritten (bejahend Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 4 Nr. 26 Rz 11; Handzik in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 4 Nr. 26 Rz 5; verneinend Oelmaier in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 26 Rz 4). Der Senat braucht die Frage nicht zu entscheiden, weil ein Anwendungsvorrang der Richtlinie vorliegend nicht in Betracht kommt. Dieser setzt voraus, dass die Richtlinienbestimmung für den Steuerpflichtigen günstiger ist als die Regelung im UStG.

Bei der Auslegung des § 4 Nr. 26 UStG ist die gemeinschaftsrechtliche Grundlage der Steuerbefreiung aber zu beachten. Dabei muss auch berücksichtigt werden, dass die Protokollerklärung zu Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG ergangen ist. Sie bezieht sich damit nicht auf die Regelungen über Steuerbefreiungen in Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG, sondern auf die Bestimmung des Steuerpflichtigen. Sie kann nur dahingehend verstanden werden, dass damit bestimmte öffentlich-rechtlich geprägte Tätigkeiten von der Besteuerung ausgenommen werden können. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass Steuerbefreiungen im Zweifel eng auszulegen sind, weil sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 19. April 2007 Rs. C-455/05, Velvet & Steel Immobilien, Slg. 2007, I-3225; vom 21. Juni 2007 Rs. C-453/05, Volker Ludwig, Umsatzsteuer-Rundschau 2007, 617 Rdnr. 21).

Soweit der Kläger mit Schriftsatz vom 10. August 2009 auf die Verfügungen der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 22. August 1995 (S 2910 A-St 211) und vom 23. Februar 1995 (S 7185 A-St 282) Bezug nimmt, in denen von einer im Streitfall nicht erreichten Obergrenze für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG ausgegangen wird, ist das für die Entscheidung schon deshalb ohne Bedeutung, weil sich die Frage nach der Angemessenheit einer Entschädigung erst bei Vorliegen einer ehrenamtlichen Tätigkeit stellt. Das aber ist aus den o.g. Gründen hier nicht der Fall. Norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften kommt im Übrigen keine Rechtsnormqualität zu und sie binden die Gerichte nicht (z.B. BFH-Urteil vom 31. Juli 2008 V R 21/06, BFHE 222, 143, FH/NV 2009, 95).



## **WINHELLER Rechtsanwälte**

Corneliusstr. 34  
D-60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80  
Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)  
Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Shanghai

---

*make a difference.*